

Depositi fiscali e deroga al versamento anticipato dell'IVA: integrati i requisiti di affidabilità anche nel caso di strutture societarie di tipo "orizzontale"

Nota Redazionale

1. Con la [risposta a interpello n. 729/E del 19 ottobre 2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nell'ambito dei gruppi societari, l'obbligo di versamento anticipato dell'IVA in caso di immissione in consumo o estrazione di carburanti per autotrazione da un deposito fiscale (ex art. 1, comma 937, legge n. 205/2017) può essere derogato anche nel caso in cui i requisiti di affidabilità previsti dai successivi commi 940 e 941 risultino integrati tra società «consorelle», controllate in via totalitaria dalla medesima capogruppo.

In proposito, giova innanzitutto ricordare che, con il richiamato comma 937 dell'art. 1 della legge n. 205/2017 (Legge di bilancio per il 2018), il legislatore ha introdotto specifiche misure di contrasto alle frodi IVA nell'ambito della circolazione di carburanti per motori per uso autotrazione (sostanzialmente, gasolio e benzina) introdotti in un deposito fiscale o in un deposito di un destinatario registrato di cui, rispettivamente, agli artt. 23 e 8 del d.lgs. n. 504/1995 (di seguito, anche "TUA"). In particolare, è stato previsto che, a prescindere dalla provenienza di tali carburanti (acquisto nazionale, intracomunitario o extracomunitario), l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato di tali prodotti energetici è subordinata al versamento anticipato dell'IVA, mediante mod. F24, da parte del soggetto per conto del quale il gestore del deposito provvede ad immettere in consumo o ad estrarre i prodotti, senza possibilità di compensazione^[1]. La ricevuta di versamento dell'IVA è consegnata, in originale, al gestore del deposito affinché provveda ad effettuare l'immissione in consumo o l'estrazione, mentre gli estremi del versamento devono essere indicati nel documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa (DAS); in mancanza, il gestore del deposito fiscale è ritenuto solidalmente responsabile dell'imposta non versata.

Il descritto meccanismo di assolvimento anticipato dell'IVA incontra tuttavia alcune deroghe nelle seguenti circostanze:

1) per i carburanti introdotti nel deposito fiscale, anche ove utilizzato come deposito IVA, a seguito di acquisto intracomunitario, purché l'immissione in consumo o l'estrazione sia effettuata per conto di un soggetto che integri alcuni criteri di affidabilità e, congiuntamente, presti idonea garanzia (art. 1, comma 940, legge n. 205/2017)^[2];

2) per i carburanti di proprietà del gestore del deposito dal quale sono immessi in consumo o

estratti (c.d. «gestione in conto proprio»), a condizione che detto deposito abbia una capacità di stoccaggio non inferiore a 3.000 metri cubi[3];

3) per i carburanti immessi in consumo da un deposito fiscale per conto di un soggetto (i) che sia titolare di diverso deposito fiscale avente una capacità di stoccaggio non inferiore ai valori stabiliti dall'art. 23, comma 3, del TUA (i.e. 400 metri cubi per i depositi di gas petroli liquefatti e 10.000 metri cubi per i depositi di altri prodotti energetici) e (ii) che integri i criteri di affidabilità stabiliti dal D.M. 13 febbraio 2018;

4) per i carburanti immessi in consumo da un deposito fiscale avente una capacità di stoccaggio non inferiore ai suddetti valori, per conto di un soggetto che presti idonea garanzia con le modalità e i termini stabiliti con il medesimo decreto ministeriale.

Per quanto qui di interesse, i criteri di affidabilità richiesti ai fini della disapplicazione del meccanismo di assolvimento immediato dell'IVA sono stati individuati dall'art. 3 del D.M. 13 febbraio 2018, attuativo della disciplina in commento. In dettaglio, si considerano "affidabili" i soggetti in capo ai quali si verifica una delle seguenti condizioni[4]:

1. il soggetto è certificato ai sensi degli artt. 38 ss. del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013;
2. il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 90 del d.P.R. n. 43/1973;
3. il soggetto è esonerato dall'obbligo di prestare cauzione ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. a), del TUA, relativamente al deposito fiscale di cui risulta titolare.

Qualora sia integrato almeno uno di tali requisiti (unitamente alle altre condizioni di legge), le immissioni in consumo effettuate per conto dei soggetti ritenuti affidabili seguono la disciplina ordinaria di assolvimento dell'IVA con i sistemi di rivalsa e detrazione.

2. Orbene, nel caso prospettato nell'interpello in commento, la società istante, di nuova costituzione, aveva ricevuto tramite conferimento da un'altra società appartenente al medesimo Gruppo un ramo d'azienda avente ad oggetto l'attività di distribuzione/commercializzazione di prodotti petroliferi. In particolare, secondo quanto rappresentato nell'interpello, la società conferente rientrava tra le fattispecie derogatorie alla disciplina in commento in quanto, oltre a possedere due depositi fiscali con capacità di

stoccaggio non inferiore a 10.000 metri cubi, si qualificava come “affidabile” ai sensi della normativa *de qua* risultando in possesso della certificazione AEO (artt. 38 e ss. del Regolamento UE n. 952/13) nonché esonerata dall’obbligo di presentare cauzione ai sensi della normativa doganale e delle accise. Senonché, tale ultima società ha deciso di conferire il predetto ramo d’azienda in favore della società istante di nuova costituzione da essa interamente controllata, salvo trasferire successivamente la totalità dell’intero pacchetto azionario di quest’ultima alla controllante del Gruppo.

Sebbene i requisiti di affidabilità siano individualmente riferibili ai singoli soggetti, la società istante neo-costituita ha quindi chiesto se anch’essa potesse essere esonerata dal versamento anticipato dell’IVA in ragione del trasferimento in proprio favore, per il tramite del soggetto controllante, dei requisiti di affidabilità integrati precedentemente in capo alla società conferente, poi divenuta “consorella”.

Sul punto, l’Agenzia ha innanzitutto richiamato le indicazioni già fornite con propria circolare n. 18/E del 7 agosto 2019 (par. 6), nella quale ha così avuto modo di chiarire:

“nell’ambito dei gruppi societari i requisiti di affidabilità possono considerarsi integrati anche qualora il soggetto per conto del quale avviene l’immissione in consumo sia una società controllata ai sensi dell’art. 2359, comma 1, n. 1, del codice civile e la società controllante sia esonerata dal versare la cauzione di cui all’articolo 3, comma 1, lettere b) e c), del Decreto. In sostanza, si ritiene affidabile anche una società che non integra direttamente i criteri stabiliti dall’articolo 3, ma che risulta controllata totalmente da altra società che gode delle condizioni in esame. Specularmente, qualora la società controllata sia affidabile e titolare di deposito fiscale, il requisito dell’affidabilità si considererà integrato anche per la controllante della stessa, ai sensi dell’articolo 2359 c.c., che proceda all’immissione in consumo”.

In questo contesto, l’Agenzia ha poi precisato che l’aver riconosciuto la possibilità di considerare integrati i requisiti di affidabilità solo in senso ascendente o discendente, vale a dire nell’ambito di un rapporto di controllo totalitario intercorrente tra società madre-figlia, è stata dettata “*per motivi cautela*”.

Cionondimeno, la stessa Agenzia, pur riconoscendo la non perfetta riconducibilità del caso dell’interpello a quello esaminato nella menzionata circolare, ha comunque affermato che, “*in*

termini di presidio antifrode”, la struttura societaria di tipo “orizzontale” con controllo totalitario in capo alla controllante comune, come sopra descritta, “assicuri un livello di affidabilità pari a quello presente nelle strutture di controllo di tipo ‘verticale’”. Di talché essa ha ritenuto integrati in capo alla società neo-costituita i requisiti di affidabilità prima esistenti in capo alla società conferente, con ogni conseguenziale effetto sulle modalità di assolvimento dell’IVA, in quanto:

- 1) l’attività svolta dalla società neo-costituita è la medesima di quella esercitata, *ante* conferimento, dalla società conferente di cui la stessa *newco* costituiva un ramo d’azienda;
- 2) sia la società conferente che la società neo-costituita sono “consorelle”, in quanto controllate integralmente dalla medesima capogruppo.

[1] La base imponibile dell’IVA da versare anticipatamente, che include l’ammontare dell’accisa, è costituita dal corrispettivo o valore relativo all’operazione di introduzione ovvero dal corrispettivo o valore relativo all’ultima cessione effettuata durante la loro custodia nel deposito, aumentata altresì dell’importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi sui prodotti durante la giacenza fino all’estrazione e senza tenere conto dell’eventuale importo sul quale è stata versata l’IVA in dogana all’atto dell’importazione.

[2] Sul punto, va precisato che, solo a seguito delle modifiche operate dall’art. 6 del d.l. n. 124/2019 decorrenti dal 1° gennaio 2020, è richiesta la ricorrenza di entrambe le richiamate condizioni ai fini dell’applicabilità della deroga relativa al versamento anticipato dell’IVA. Fino al 31 dicembre 2019, la deroga trovava invero applicazione solo ove fosse stata integrata, alternativamente, una delle due condizioni.

[3] Anche la soglia di capacità di stoccaggio minima del deposito prevista per accedere alla deroga dal versamento anticipato dell’IVA è stata introdotta, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, dall’art. 6 del d.l. n. 124/2019.

[4] Si tratta, a ben vedere, di condizioni soggettive indice di un elevato grado di affidabilità fiscale, secondo la legislazione doganale e delle accise, degli operatori “*per i quali appare piuttosto limitato il rischio di evasione dell’IVA al momento dell’immissione in consumo dei prodotti in esame, custoditi in deposito fiscale*” (cfr. circ. n. 18/E del 7 agosto 2019).